

活動基準管理における原価作用因と 報酬制度との関係に関する考察

A Relationship Between Cost Drivers and Compensation System in Activity-Based Management

博士後期課程 商学専攻 1999年度入学

石 川 祐 二
Yuji Ishikawa

目次

はじめに

I 原価作用因の概念変化

II 業績尺度としての原価作用因

III 活動基準管理における報酬制度

IV 原価作用因と報酬制度との関係

おわりに

はじめに

活動基準原価計算（Activity-Based Costing；以下，ABC と呼ぶ）および活動基準管理（Activity-Based Management；以下，ABM と呼ぶ）に関しては，1980年代後半から，様々な議論が交わされてきている。日本における ABC および ABM に関する多くの主張は，それらをリストラクチャリング（restructuring；事業の再構築；以下，リストラと呼ぶ），およびリエンジニアリング（reengineering；業務改革）のための用具と見ている。たとえば，その代表的な論者の一人である櫻井通晴は，日本企業におけるリストラ・リエンジニアリングの必要性を指摘したうえで，それらの実施のための用具として，ABC および ABM をそれぞれ位置づけている。たとえば，つぎのような記述がそのことを端的に表していると思われる¹⁾。

「ABC が、1991年を境にして大きく変化してきた。その変化を一言で表現すれば、主として製造間接費の配賦の改善ないし精緻化を意図した製品原価情報提供のための技法から、原価管理を主目的とした活動基準管理（Activity-Based Management；以下、ABM という）への転換である。言い換えれば、リストラのための“情報”提供のツール（ABC）から、リエンジニアリングのための“プロセス”改革のツール（ABM）へと変換してきたといえる。」

このように、櫻井は、「ABC/ABM によって、（人的、物的）組織と製品のリストラを推進し、併せてプロセス改革と改善によってリエンジニアリングを推し進め、効果性重視の経営を図ることが可能になる²⁾」ということを指摘しているのである。ただし、ここで、リストラおよびリエンジニアリングを実施するという経営管理者レベルの目的に対し、それを実際の活動として行う現場業務レベルの目標の方向性が一致していなければ、それを有効に実施することはできない。換言すれば、ABC および ABM においてリストラおよびリエンジニアリングが実施できると考えられているということは、ABC および ABM の論理の中に、経営管理者の目的と現場の目標との方向性を一致させるような枠組みが存在していると考えられるのである。すなわち、ABC および ABM における動機づけの枠組みが存在しているはずである。本論文においては、このうち、特に ABM における動機づけの枠組みに関して、検討を加えていくことにする。

さて、このような ABM における動機づけを考察するにあたっては、ABC の主唱者である Cooper が ABC に関する初期の論文の中で表明した、つぎの記述が興味深い³⁾。

「原価作用因の選択において、特定の原価作用因の利用が会社内の個々人の態様に与える影響は、考慮されるべきことである。一般的に、個々人がつぎのように考えた場合に、原価作用因はその態様に影響を与える。すなわち、自らの業績が、原価作用因の単位あたり原価あるいはその作用因が消費された数量に基づいて、何らかの方法で評価されると考える場合である。」

この記述では、「原価作用因」（cost driver）が組織内の人々に与える影響力について触れられている。このことは、原価作用因が動機づけへの利用可能性を有していることを示唆するものであると考えることができる。そこで、ABM における動機づけの枠組みを考察していくにあたり、本論文では「原価作用因」に注目して論を進めていくことにする。このとき、動機づけに関する原価作用因の機能は、それと報酬制度との関係を見ることによって明確に認識できると考えられることから、原価作用因と報酬制度との関係について検討を加えていく。以下では、原価作用因の概念変化、業績尺度としての原価作用因、ABM における報酬制度を見ていくことを通じて、動機づけに関わる原価作用因と報酬制度との関係を考察していくことにする。

I 原価作用因の概念変化

前掲の櫻井の記述においては、ABC から ABM への変化に伴い、その役割がリストラの用具からリエンジニアリングの用具へと変わるとされている。このような変化は、原価作用因の概念変化とあわせて考えることができる。すなわち、原価作用因の概念は、ABC における段階と、それが ABM へと展開された段階では異なるものとなっているのである。ここでは、Cooper による ABC の段階での原価作用因概念と、Raffish & Turney による ABM へ展開された段階での原価作用因概念を取り上げて比較していく。また、そのような概念変化の意味について、小林啓孝の見解を中心として検討していくことにする。このような概念変化を追うことによって、原価作用因が ABM にとって鍵となる概念であるということを、明らかにしたい。

(1) ABC における原価作用因の概念

ABC における原価作用因の概念については、ABC の提唱者の一人である Cooper が、その初期の論文において明らかにしている。彼は、資源から製品への原価配賦計算を二つの段階に分けて考えた上で、原価作用因という概念をつぎのように扱っている⁴⁾。

「これらの原価（第一段階で、コスト・プールへと割り当てられた原価—筆者注）は、第二段階において、各製品が消費した資源の量に関する尺度を用いることで、コスト・プールから製品へと跡付けられる。この尺度は配賦基準と呼ばれることが多いけれども、私は原価作用因という用語を提案する。というもの、その用語は、製品が原価の消費を駆り立てるという概念を内包しているからであり、そのことをもって、つぎのような概念と反対の意味をなすからである。すなわち、原価が存在し、そしてその原価を製品へ分散（spread）しなければならないために、原価を配賦するのである、という概念である。」

この記述に関して、注意すべき点が二つある。第一は、原価作用因の概念は、原価の配賦計算上の分母（基準）であるという範囲を出ていないという点である。換言すれば、Cooper 自身が述べているように、「ABC システムが用いる配賦基準が、原価作用因という用語で呼ばれる⁵⁾」ということである。それにも関わらず、Cooper が従来の配賦基準とは異なる用語を用いたのは、これまでの配賦基準との性質上の違いを、原価作用因に認めたからである。このような従来の配賦基準との性質上の違いが、第二の注意すべき点である。すなわち、原価作用因は、それ以前に用いられていた配賦基準のように、原価を製品へ分散するための便宜的な計算上の分母として考えられているのではなく、むしろ、それ自体が原価を発生させる要因としての性質を有すると考えられているのである。このような性質の明確化は、原価作用因こそが投入と産出における因果関係を表現する媒体である、ということを用意したものと考えられるのである。

原価作用因の概念が以上のように捉えられることによって、ABC に対して、つぎのような計算上の特徴づけがなされているものと考えられる。すなわち、従来の配賦計算の問題点—「配賦基準」の不適切性による製品原価の「歪み」(distortion)—を是正し、「因果関係」に従った正確な製品原価計算を実施する、ということである。

しかし、ABC から ABM へと展開されると、原価作用因の概念は、配賦計算の基準という型枠から解放されることになる。ABM では、原価の発生原因としての原価作用因の性質が、前面に押し出されることになるのである。

(2) ABM における原価作用因概念

Raffish & Turney による ABM に関する用語集において、原価作用因の概念は、配賦基準から明確に区分される。そこでは、ABC における配賦基準のことを原価作用因とは呼ばず、「資源作用因」(resource driver) および「活動作用因」(activity driver) と呼ぶ。資源作用因とは、「ある活動によって消費された諸資源の数量に関する尺度⁶⁾」のことであり、「この要因は、諸施設を運営するための原価の一部を活動に割り当てるために用いられる⁷⁾」。これを Cooper の論にあてはめれば、資源作用因はコスト・プールに対する第一段階の配賦計算の基準と見ることができる。また、活動作用因とは、「諸原価対象が諸活動に対して提示する諸要求の頻度、および強度に関する尺度である。ある活動作用因は、諸原価を諸原価対象に対して割り当てるために用いられる⁸⁾」のである。ということは、Cooper がいうところの第二段階の配賦基準である原価作用因は、Raffish & Turney によれば活動作用因ということである。そこで、Raffish & Turney において、原価作用因とはどのような概念であるのかということが問題となる。彼らによる原価作用因の概念は、つぎのようなものである⁹⁾。

「原価作用因 ある活動の原価に関する変動を引き起こす何らかの要因のこと。たとえば、ある活動によって引き受けられた諸部品の品質（たとえば、仕損の割合）は、その活動にとって必要な仕事に関する要因を決定する。というのも、引き受けられた諸部品の品質は、その活動を遂行するために必要とされる諸資源に影響を与えるからである。ある活動は、それに関わる多様な原価作用因を有しているであろう。」

このように、原価作用因は原価の発生原因として位置づけられている。そして、資源作用因や活動作用因に関する定義に見られるような、配賦基準としての利用に関する記述はなされていないのである。したがって、Raffish & Turney の場合には、原価計算対象への「配賦基準」としての役割と、原価発生「因果関係」を表現するという性質が、切り放されていると見ることができるのである。ただし、このような区別をもって、活動作用因と原価作用因が全く別のものであるということを意味しているのではない。むしろ、一つの事項を別の側面から観察していると考えられるのである。すなわち、Cooper の概念による「原価作用因」に関して、配賦基準としての点を強調したものが「活動

作用因」であり、原価の発生原因としての点を強調したのが Raffish & Turney がいうところの「原価作用因」という概念なのである。この点について簡単にまとめたものが、つぎに示した表 1 である。

表 1 原価作用因概念の相違

Cooper	Raffish & Turney
(性質：因果関係) ←	→ 原 価 作 用 因
原 価 作 用 因	
(役割：配賦基準) ←	→ 活 動 作 用 因
第一段階配賦計算基準 ←	→ 資 源 作 用 因

では、このような概念区分が行われたものと考えられる場合、それが、ABMにとってどのような意味があったと考えられるのであろうか。次項においてその点を検討することにより、ABMにおける原価作用因概念の重要性を指摘したい。

(3) 概念変化の意味

ABC から ABM への展開に伴って生じた原価作用因の概念上の変化に関して、小林啓孝は次のように述べている¹⁰⁾。

「間接費の配賦方法を改善し、正確な製品原価を計算しようと試みることと業務の改善を図り、執行の効率性を向上させて原価を低減させることとは、別次元の問題と考えることができるのである。このように考えた場合、原価の発生原因を探り、原価の低減を図れるように業務の改善を図っていく方向と原価計算対象への原価の集計とを分別して考えていくという方向は意味のある方向と評価できよう。したがって、原価発生原因を原価計算対象への原価の集計のための配賦基準から分けて考え、それぞれの別の用語を当てていこうとする方向は、その限りでは評価できる方向と言える。」

小林が指摘するところによれば、「原価作用因」という用語を「原価の発生原因」として概念規定することは、原価低減を図る業務の改善を目指す上では有意義なことであるとされる。ここにおいて、原価作用因を原価の発生原因として規定することは、原価の増減に関わる要因を数値化することにより、これを認識可能なものとし、同時に、それによって原価の管理を可能にすることであると考えられているのである。このような文脈にしたがえば、原価作用因を管理することで、活動およびその原価が管理できると考えられる。そのことを通じて、「非付加価値活動¹¹⁾」(non-value-added activity)を排除したり、「付加価値活動」(value-added activity)をさらに効率化することなどが可能と

なり、より大きな価値を生み出すことができることになる。したがって、「顧客によって受け取られる価値、およびこの価値を提供することによって達成される企業の利益を改善するための方法として、活動の管理に焦点をおく技法¹²⁾」である ABM にとって、原価の発生原因としての原価作用因は、重要な概念として位置づけられるようになるのである。

以上のことから、Raffish & Turney は、Cooper が用いていた原価作用因概念の一側面—原価の発生原因—をクローズアップすることによって、ABM が業務や利益の改善に有用であるということを強調したと考えられるのである。言い換えれば、原価作用因を管理することで原価や利益の改善に資することができるという認識は、原価作用因を原価の発生原因として明確に位置づけることによって強調されているのである。

さて、このように原価作用因を原価管理の対象にするということは、それが管理上の目標になるということである。換言すれば、原価作用因は、業績尺度として利用されるものなのである。ここにおいて、Cooper が述べていたような原価作用因に見られる人々の態度への影響は、業績尺度という形態をとって表出したと見ることができる。このように原価作用因を業績尺度として利用することが明確に示されるのは、原価作用因の概念から考えても、論理が ABM へと展開した後のことであるといえる。そのために、以下では主に ABM における動機づけの枠組みを考察していくことにする。次節では、ABM において業績尺度として利用される原価作用因について、詳しく見ていくことにする。

なお、以下で原価作用因という場合には、特に断りのない限り、それを Raffish & Turney の概念にしたがって用いることにする。

II 業績尺度としての原価作用因

Turney の調査によると、「Tektronix 社の Oscilloscope Group では、ABC が業績尺度の肥沃な源泉であるということに気がついた¹³⁾」という。このことは、原価作用因が業績尺度の基礎となること、あるいは、それ自体が業績尺度となることを意味しているといえる。本節では業績尺度としての原価作用因を取り上げ、まずは、業績尺度を開発する業績分析の過程について見る。つぎに、従来の業績尺度との相違について検討を加えることで、業績尺度としての原価作用因の特徴を明らかにし、その意味を考える。そして、その特徴と業績分析の過程との関係について考察していくことにする。

(1) 業績分析の過程

本項では、Turney が示した業績分析の過程に基づいて、ABM において業績尺度が開発されていく流れを明らかにしておく。ABM では、顧客によって受け取られる価値と企業の利益を改善することを目指している。Turney は、そのような改善を促進する上で、業績評価システムを開発することの必要性を唱えており、そのシステムは以下にまとめたような三段階の過程によって構成されるものであるという¹⁴⁾。

1. 使命（mission）の決定

第一段階は、会社にとって重要な諸事項を決定することである。一般的に、この段階は、使命—すなわち、顧客のニーズに収益的に適合するために重要であると考えられる、鍵となる諸目的のこと—に関する表明という結果をもたらす。これらの諸目的は、会社全体の成功のために重要である事項を定義づけるのである。

2. 目的の伝達

何が重要であるかを特定化した後、次の段階はそれを組織内の人々に伝達することである。あらゆる人々が会社の使命の重要性を理解すべきであり、また、各目的が彼または彼女の活動とどのように関連しているのかということを理解すべきである。このような理解によって、一つの共通目標へと集中的に焦点を合わせることが可能となる。

3. 諸尺度の開発

最後の段階は、各活動に関する業績尺度を開発することである。これらの諸尺度は、各活動が全体的な使命に対してどれだけ貢献しているのか、ということを示すべきである。それらはまた、その活動に関する諸努力を調整し、かつ動機づけるものであり、さらに、それらは改善の諸努力を導くような、活動の業績に関する諸事実を提示するものである。

これらの諸段階について見ていくと、まず、第一段階は、会社全体にとっての諸目的の設定を目指したものである。Turney が顯示してはいないものの、会社全体に関わる意思決定である以上、この段階における使命の決定は、主として組織構成上のトップにあたる経営管理者レベルで行われていると考えられる。

つぎに、第二段階では、経営管理者レベルで決定された諸目的（すなわち使命）が、組織内の人々に伝達される。このとき、Turney によれば、会社内の人々が会社全体の諸目的の重要性を理解することと、それらの諸目的と自らの関連を理解することが重要であるとされている。とすれば、伝達される諸目的は、組織内の各個人に合わせて細分化された上で伝えられているのではなく、経営管理者レベルにおいて決定されたまま伝えられていると思われる。言い換えれば、より詳細な諸目標を示す以前に、会社全体の諸目的に自らの努力が貢献しているということを組織内の人々に理解させることが、第二段階の主眼点とされていると考えられるのである。

最後に、第三段階では、自らの努力が会社全体の諸目的にどれだけ貢献しているのか、ということをも具体的に示す業績尺度が開発される。Turney の記述から、この段階で開発される業績尺度は、組織構成上の底辺にあたる現場業務レベルの個々の活動に結びつけられて開発されることが考えられる。したがって、この段階において、会社全体の諸目的が細分化されて、個人の活動と結びついた詳細な目標が示されるといえるのである。この詳細な目標としての業績尺度とされる（あるいは、その基礎とされる）のが、原価作用因なのである。その具体例として、つぎのような表 2 が挙げられる。この表は、Barfield らが ABM における業績尺度として取り上げた McNair 他による表の一部を抜粋した

表2 ABM における業績尺度

欠陥品ゼロ (zero defect)	
鍵となる特徴	原価作用因/尺度
製品仕様	<ul style="list-style-type: none"> • 重要な部品の許容 • 歴史的なプロセスの能力対現在の業績
部品の品質	<ul style="list-style-type: none"> • 検査結果に対する直行不合格率 • セルごとにおいて作業屑となった単位（日々の作業屑チケット） • 品質の問題による JIT セル休止時間 • 原材料パッチ当たりの完成品の歩留 • セルごとにおいて補修された単位
品質管理検査点	<ul style="list-style-type: none"> • 受け入れ材料についての抽出要求 • 抽出/検査手続のために必要な時間 • 品質管理手続/待ち時間による生産時間の損失 • 検査点の数 • 効果性—返還単位の数

ゼロ・リード・タイム	
鍵となる特徴	原価作用因/尺度
セルを通過した単位の数	<ul style="list-style-type: none"> • 実際生産時間 • 作業間の待ち時間 • より多くかかった時間 (more time) • 段取時間 • 検査時間 • 付加価値時間の割合 = (生産時間)/(総時間)
部品の品質	<ul style="list-style-type: none"> • 作業屑の割合 • 補修の割合 • 歩留率
顧客サービスの水準	<ul style="list-style-type: none"> • 配送の遅れ • 納期通りの配送 • 注文残 • 注文取り消し

ものである¹⁵⁾。この表の「原価作用因/尺度」という表記が、原価作用因を業績尺度として利用することを端的に表しているといえるのである。

さて、このように Turney が示した業績分析の過程の中で、注意しておくべき点は、つぎのようにまとめておくことができる。すなわち、経営管理者レベルで決定された使命（すなわち諸目的）は、組織内の個々人にその諸目的についての重要性和自らの関連性を理解させたいと、原価作用因を用いた業績尺度（すなわち諸目標）へと細分化されているということである。このことによって、業績システム上、組織内の人々に対して自分自身が組織へ貢献していることを意識づけられる、と考えられているのである。また、このことは、経営管理者レベルの目的の方向性と現場業務レベルの目標

の方向性との間において、整合性が保持できることを意味していると考えられるのである。

(2) 伝統的な業績尺度と原価作用因との違い

組織への貢献の程度を測定し、組織に貢献しているという意識づけを行うことを考えた場合、表面的には伝統的な業績尺度にも同様な機能があると思われる。しかし、全く同様の機能を果たすのであれば、ABMにおける業績尺度として原価作用因を用いることに、論理上は何の利点も見いだせない。そこで、伝統的な業績尺度と業績尺度としての原価作用因の相違について見ていくことにしたい。

① 伝統的な業績尺度

ここでいう伝統的な業績尺度とは、ABMが登場する以前から用いられてきた業績尺度のことである。その代表例としては、「差異」(variance)、「投資利益率」(return on investment; 以下、ROIと呼ぶ)などが挙げられる。以下で伝統的な業績尺度の特徴を見ていくにあたって、まずは、差異とROIの計算式を最も簡単なかたちで示しておく。なお、差異は標準原価差異としている。

- 標準原価差異＝実際発生額－標準原価
- ROI＝利益/投資された資産

さて、伝統的な業績尺度の特徴は、大きく分けて二つある。一つは、「財務的・金銭的」(financial)であるということであり、もう一つは「測定対象領域の空間性」である。

第一の特徴、つまり財務的・金銭的であるということについては、上記の式からも明らかのように、差異は金額表示されるものであることが注目に値する。また、ROIについてもそれ自体は割合として表されている、その計算の分子・分母は金額として表されているということがわかる。このような特徴について、McKinnon & Brunsはつぎのような問題点を指摘している。すなわち、「多くの会計データは業務管理者に報告されるときには、古びた情報になっていると考えられる。会計上の認識および測定の基準では、不確実性が解消するまで、事象の認識が遅れるのである¹⁶⁾」という。また、「会計情報は、多くの場合、その有用性を制限してしまうような形態に整理され (organized)、そして表現される。合算と配分は、管理者が重要であると考えられる詳細部分に関して不明瞭にしてしまうという傾向にある¹⁷⁾」という。

まず、前者の指摘を具体的に見てみると、たとえば、収益の認識基準として実現主義が採用されているとすれば、収益が発生したと考えられる時点から遅れて、収益が認識されるということである。また、会計報告は一定期間ごとに報告されるのが一般とされるために、その期間の初めに生じた事象について報告されるのは、当該期間の終了後になってしまうということである。このように、会計情報が時間的な遅れという性質を有しているとすれば、経営管理上の何らかの問題についての認識と対応が遅れてしまうことが考えられる。このとき、適切な対応を適時にとることができないという危険

性が懸念されているのである。

つぎに、後者の指摘では、会計情報が、ある会計期間に生じた様々な事象を貨幣という単一の単位を用いてまとめることによって形成される、ということを問題としている。換言すれば、財務的・金銭的な業績尺度によって伝達されるのは、その業績の管理に役立つような詳細な情報ではないと考えられているのである。このように、業績とその管理に関わる要因との関係が不明瞭であるとすれば、管理者および従業員にとって、その業績に対していかに対応すればよいのかということについての理解と対応が困難になるといえる。要するに、適切な対応をとれない危険性があるということを、McKinnon & Bruns は指摘しているのである。

第二の特徴は、測定対象領域の空間性である。差異や ROI は、組織における管理上の責任をもとに区分された組織の構成単位を意味する「責任中心点」(responsibility center) において測定されるものである。より具体的な名称でいえば、工程、部門、あるいは事業部などを対象に測定されるのである。ここで空間性という特徴を見ていくにあたって、以下のような伊藤博の主張を取り上げることにする¹⁸⁾。

「伝統的原価計算は原価管理のうえでも錯誤を冒してきた。すなわち、原価はその発生源泉において把握され管理されるものとはかねてから認識されていたものの、かかる発生源泉を特定の空間ないし場所—原価計算上は部門ないし工程—であると解することによって、原価の管理の本来の対象を見誤ったのである。特定の部門や工程が存在することが、直接的に原価の発生につながるものではない。そこには経営資源の消費にかかわる直接的因果連関はない。換言すれば、空間はそれ自体では経営資源を消費せず、コスト・ドライバーを持たないのである。」

以上の記述では、原価管理に関わるの集計単位の空間性について論じられているが、その管理には原価に関わる業績の測定が必要とされるので、これを業績の測定対象領域の空間性とみなすことができる¹⁹⁾。そのうえで伊藤の主張を言い換えれば、伝統的な業績尺度において問題とされるのは、その測定対象領域を見誤ったことであるといえる。この問題点を詳しく見ていくことにする。

管理を行うためには、その対象が認識可能であることが必要となる。このとき、伝統的な原価計算では、原価計算手続上の部門や工程といった空間的な測定対象領域をもって、認識された管理対象としたのである。しかし、このような空間的な測定対象領域においては、投入と産出に関する因果関係が活動を媒介にしていると仮定された場合に、そのような因果関係が異質である経営資源を「同質化」(homogenization) してとらえてしまうことになる。換言すれば、その発生を「駆り立てる」(drive) 要因を異にする原価を、空間という領域を基準に同質化してとらえ、それらをまとめて管理しようとしたことが問題になるとされているのである。このような伊藤の主張に従えば、原価管理に必要なその発生原因に関する詳細な情報が不鮮明であるために、適切な経営管理上の対応がとれないと考えられるのである。

これまで見てきたように、伝統的な業績尺度には、財務的・金銭的であるという特徴と、測定対象領域が空間であるという特徴がある。そしてこのような特徴を持つことによって、適切な対応を適時にとることができないという危険性が、前述の論者たちによって指摘されてきたのである。ここで注意しておくべきことは、このような指摘が、これまでの業績尺度のあり方に対立する、別の業績尺度の存在を背景として成立していると考えられることである。すなわち、伝統的な業績尺度の対概念としての ABM の業績尺度の存在である。そのことを顕著に表現している記述が、伊藤の主張に見られる。それは、原価管理の本来の対象を原価の発生原因としたうえで、「原価の発生原因は、アクティビティ（あるいは原価作用因―筆者注）であってそれ以外のなにものでもない²⁰⁾」としている記述である。そこでつぎに、伝統的な業績尺度の特徴と比較するかたちで、ABM における業績尺度としての原価作用因の特徴を見ていくことにする。

② ABM における業績尺度としての原価作用因

伝統的な業績尺度において問題とされていた特徴は、それとは対立的な業績尺度としての原価作用因の特徴を浮き彫りにするものである。すなわち、伝統的な業績尺度についての指摘は、原価作用因が「非財務的・非金銭的」(non-financial) な尺度で、その「測定対象領域が活動」であるということ、を、明らかにしていると考えられるのである。

第一に、前述の表 2 のように、原価作用因は、物理的数値である時間や回数などをその単位としていることがほとんどである。それを業績尺度として用いるのであるから、それが非財務的・非金銭的であるということは明白である。このような特徴は、財務的・金銭的尺度を用いた場合の問題点を回避するものであると考えられる。原価作用因は、諸活動を行う人々によって直接的に把握可能な、その活動に関する物量数値である。したがって、伝統的な業績尺度のように、それを貨幣単位という単一の表示単位にまとめる過程が必要とされない。そのために、その報告を迅速に行うことができ、経営上の問題の把握と対応に関する適時性が確保されることが考えられるのである。また、原価作用因は、各活動ごとに異なる表示単位（時間や回数など）を用いているために詳細な情報であり、それは McKinnon & Bruns がいうところの、管理のために必要な詳細な情報である。とすれば、業績とその管理に関わる要因との関係が明瞭であると考えられるので、管理者および従業員にとって、その業績の理解と対応が容易になるといえるのである。

第二に、「ある活動の原価における変動を引き起こす何らかの要因²¹⁾」であるという原価作用因の定義から、その測定対象領域が活動であるということは明らかである。また、このような記述は、原価作用因を原価の発生原因として定義づけるものである。これらのことは、ABM がつぎのような状況に陥らないことを意味する。すなわち、前出の伊藤が伝統的な業績尺度について指摘したような、投入と産出に関する因果関係の異質な経営資源を、同質化してとらえてしまうという状況である。したがって、原価作用因を業績尺度として用いることは、原価管理に必要なその発生原因に関する詳細な情報を明瞭に表すことになる。ここにおいて、業績尺度としての原価作用因が適切な経営管理上の対応を導きうるものである、ということが示されるのである。

以上のように、McKinnon & Bruns や伊藤の主張を基にして、伝統的な業績尺度の問題点を指摘するというかたちで、業績尺度としての原価作用因の特徴とその有用性が示されるのである。ここで示された有用性は、情報の適時性および詳細性によって導かれる、業績に関する理解可能性の向上である。この業績に関する理解可能性の向上によって、業績への対応が適切に行われると考えられているのである。

(3) 理解可能性の意味

ここで、理解可能性の意味について簡単に考えておくことにする。それは、一言でいえば、個々人の行為内容と業績尺度の結びつきが密接であることを意味していると思われる。

会社内において、従業員および管理者は、それぞれ何らかの活動に関連して仕事をしている。各人の行為の内容は、彼らがどのような活動と関わっているかによって規定されるのである。ここで、伝統的な業績尺度と原価作用因との比較の際に問題とされていた情報の詳細性とは、会社内の各人の行為と情報との関連の緊密性のことであると言い換えることができる。たとえば、空間的に測定される尺度はその中に広範な仕事内容を含んでいるために、その尺度の各人の行為内容との緊密性は低いといえる。これに対して、活動を業績測定の対象としている方が、従来の業績尺度よりも、各人の行為内容と密接に関連した指標を示すことができると考えられる。また、財務的・金銭的情報が、一定期間の活動を金額という一つの単位にまとめて表したものであるのに対し、非財務的・非金銭的情報は、それぞれの活動ごとに異なる表示単位を用いて、その内容を迅速に表現し、報告する。したがって、非財務的・非金銭的情報の方が、各人の行為に内容的にも時間的にも接近した情報であると考えられるのである。

このように、何らかの活動に関連する各人にとって、その活動との関連の緊密性が高い業績である方が、業績に関する理解可能性が向上するといえる。理解可能性は、会社内の個々人と業績尺度との関連における緊密性として、言い換えることができると考えられるのである。

(4) ABM における業績分析と理解可能性との関係

これまで見てきた業績分析の過程と、業績尺度としての原価作用因の特徴からもたらされる理解可能性の向上とは、それらに関連づけて考えることができる。

繰り返しになるが、Turney の主張を基にして業績分析の過程を考察した際に、注意しておくべきこととして次のような点を指摘した。すなわち、経営管理者レベル（すなわちトップ・レベル）で決定された諸目的は、組織内の個々人にその重要性和自らとの関連性を理解させたいという意図で、業務レベル（すなわちボトム・レベル）において、業績尺度としての原価作用因たる諸目標に細分化されているということである。ABM においては、経営管理者レベルの諸目的が業務レベルの諸目標に細分化される過程が、業績システムの中に組み入れられているのである。

ここで、仮に、業績尺度に原価作用因を利用してはいるものの、それが業績分析の過程を経て決定

されたものではないとする。すなわち、業務レベルの諸目標である業績尺度が、経営管理者レベルの意思決定による諸目的を細分化したものであるとは考えないのである。とすれば、業務レベルの目標がいかに関々人に密接—理解容易—であり、その業績への対応が迅速かつ適切に行われたとしても、その対応が会社全体の目的に貢献するとは限らなくなってしまうのである。換言すれば、経営管理者レベルと業務レベルの不一致が起りうるのである。

以上のことから考えると、業績尺度に関する理解可能性は、その業績尺度と会社全体の目的との関係性に裏打ちされることによって、はじめてその効果が会社全体にとって有意になるといえる。そうであるからこそ、ABMにおいては、経営管理者レベルの諸目的を現場業務レベルの諸目標に細分化していく過程が明示的に組み入れられていると、考えることができるのである。

Ⅲ 活動基準管理における報酬制度

業績尺度が有する重要な効果として、人々を動機づけるということが挙げられる。本論文では、その動機づけが、ABMではどのように行われているかということを問題としている。このことについて考察するにあたっては、業績尺度と報酬との関係について見ておく必要がある。というのも、以下で見るように、業績尺度の動機づけの効果は、報酬制度と結びつけられることによって強化されると考えられるからである。そこで、まずは業績尺度と報酬の一般的な関係について検討を加え、その後、ABMにおける報酬制度について見ていくことにする。

(1) 業績尺度と報酬

業績尺度と報酬の一般的な関係については、Moizer つぎのような記述が、それを端的にまとめている²²⁾。

「報酬制度の実行における中心的な問題は、つぎのようなものである。すなわち、組織のトップ・マネジメントが望んでいる諸活動に参加し、そのことに努力を注ごうとするような個々人の動機に対して正の影響を有するように、諸報酬を分配することである。効果的な報酬制度を形成するために基本となることは、従業員の業績を評価するための効果的な制度を組織が有することである。もし、業績評価制度に信頼性がなかったり、あるいは妥当性が欠如しているのであれば、その制度の諸結果に基づいて分配された諸報酬は、不完全に割り当てられ、また、動機づけ上の影響力をほとんど持たないであろう。」

この記述に見られるように、信頼性と妥当性を有する業績尺度は、それを報酬と結びつけることによって、その業績尺度への意識が高められ、動機づけの効果を増大させるものであると考えられている。ここで注意しておきたいことは、組織内の個々人の動機が、「組織のトップ・マネジメント」が望む方向へと向けられることをもって、「正の影響」と考えられていることである。このことから、

ここで望ましいとされていることは、経営者の意思に従うこと、言い換えれば、組織全体としての使命に沿うことであると考えられるのである。報酬制度について、それが経営管理者の意思を反映するように形成されるためには、その設計が経営管理者レベルによってなされることになる。どのような業績にどの程度の報酬を与えるのか、ということを決定するのはあくまでも経営管理者レベルなのである。このようにすることで、どのような業績を改善するかということについて決定的な影響を与えることができるのは、経営管理者レベルの意思決定となる。ここにおいて、経営管理者レベルの諸目的に、現場業務レベルの目標を一致させることができるのである。このような点から、報酬制度は、業績尺度の動機づけ上の影響を強化し、また、それを会社にとって有意にするものであると考えられるのである。

また、上記の引用では、業績尺度の不備によって動機づけの影響力が欠如することを述べている。しかし、逆に、業績尺度が信頼性と妥当性を有するものであったとしても、報酬制度の方に不備があれば、組織全体の使命にそぐわないような動機づけがなされるおそれがあるといえる。したがって、動機づけの影響を適切なものとするためには、業績尺度と報酬のどちらも欠くことはできないと考えられるのである。

(2) ABM における報酬制度

業績尺度と報酬とが結びつけられるということを ABM に当てはめてみると、原価作用因によって示された目標の達成度に応じて報酬を与えるということになるであろう。それによって、組織内の個々人は、自らに関連する活動の業績を向上させるように努めることに、その意識を集中させることができると考えられるのである。

ABM における業績尺度と報酬の関係について、Campi は、「継続的改善は、単なる財務業績の改善ではなく、活動の継続的改善としての報酬制度と結びつけることによって、強化されるものである²³⁾」として、ABM における継続的改善と報酬システムの関わりを説明している。これは、前項で見てきた内容を ABM に当てはめたものといえる。さらに、Campi において注目すべき記述として、つぎのようなものがある²⁴⁾。

「ABM の実施によって、組織は、彼ら（従業員たち—筆者注）が行う諸活動を改善することに関連して存在しているような諸方法について、それに関与するその（組織上の—筆者注）仕事の権限を委譲する。財・サービスを提供するために行われなければならない活動に焦点を当てることで、従業員たちは、（自らの行為に—筆者注）敏感に反応する報酬システムと結びつけられているときに、権限委譲についての真の精神文化（culture）を確立するような、達成に関する自覚を持つのである。」

ここで注意しておきたいことは、Campi が ABM における報酬システムを権限委譲の概念と結び

つけて考えていることである。このように考えられているのは、ABMにおける報酬が原価作用因と結びついていることに関係があると思われる。

原価作用因が伝統的な業績尺度と比較して理解容易であるとされるのは、それが組織内の個々人にとって、彼ら自身の業務と密接な関連性を有した情報であると考えられるからである。しかし、このように各業務に密接した詳細な情報については、きわめて小規模な会社は別として、経営管理者が自らの手によって把握することは困難である。そのため、基本的に、原価作用因は現場業務レベルにおいて把握され、日常的に管理されるのである。したがって、原価作用因という業績尺度（目標）は、経営管理者レベルからそのままのかたちで伝達されてきたものではない。このような原価作用因の介在によって、経営管理者レベルが一括的かつ直接的に業績を把握し管理するという形式が、外見的には採用されていないように考えられるのである。換言すれば、原価作用因という業績尺度は、現場業務レベルに対して業績の把握や日常的な管理についての権限委譲がなされたものであるという意識を、従業員たちに与えているのである。このことを通じて、従業員たちは、自らの意思が会社にある程度反映されているという認識を抱くことになり、会社への参加意識と達成の責任感を有することになると考えられる。そして、そこに報酬が結びつけられることで、会社へ貢献する意欲が明確に植え付けられるといえるのである。このように、Campi がいう意味での権限委譲とは、業績尺度としての原価作用因を介在にして、従来のように経営管理者レベルが全てを管理するという形式が、外見的には採用されていないことを指していると考えられるのである。

以上のことを、一般的な業績尺度と報酬の関係を踏まえて考えると、つぎのようにいえる。すなわち、ABMにおいては業績尺度としての原価作用因を報酬に結びつけることで、外見上は権限委譲という形式を有していながらも、経営管理者レベルの目的と現場業務レベルの目標の方向性の一致は保持されているのである。換言すれば、現場業務レベルにおいては自らの責任の範囲内で業績尺度が把握・管理され、それと同時に、どの業績に報酬を与えるかということを経営管理者レベルが決定することで、組織全体としての使命達成に向けて諸活動を方向づけることができるのである。このように報酬と関わらせて見ることで、ABMの論理においては、組織内の個々人の業務達成への自覚の生成と、組織全体としての方向性の一致とが、同時に図られていることがわかるのである。

IV 原価作用因と報酬制度との関係

これまでの議論をまとめることで、ABMにおける動機づけの論理的枠組みについての原価作用因と報酬制度との関係を考えていくことにする。

ABCからABMへと論理が展開されるに伴って、原価作用因の概念も、Cooperが示していた「配賦基準」からRuffish & Turneyがいう「原価の発生原因」へと変化した。この変化は、原価作用因の管理によって原価や利益の改善がなされるということを論理づけるものである。このような認識に基づき、ABMにおいて、原価作用因が業績尺度として利用されるようになったのである。

業績尺度としての原価作用因には、伝統的な業績尺度と比較して、それが非財務的・非金銭的な尺

度であり、また、その測定対象領域が活動であるという特徴が認められる。このような特徴は、業績に関わる理解可能性を高めるものと考えられている。換言すれば、組織内の個々人にとって、原価作用因は彼ら自身の日常的な業務と密接な関連性を有した情報なのである。このような日常的な現場業務レベルの情報は、多くの場合、経営管理者自らが直接的に把握することは困難である。そこで、そのような業績の把握と日常的な管理は現場業務レベルで行われることになる。このことは、Campiによれば、従来のような経営管理者レベルによる一括的な業績管理ではなく、現場業務レベルに対して業績尺度に関する権限が委譲されていることと考えられるのである。このように、業績尺度として原価作用因を利用することは、論理的には現場や個々人と業績との緊密性を高めると考えられ、それゆえに、業績の改善に対する個々人の意識や責任感を向上させられるとされているのである。

しかしながら、いくら個々人の意識が高められるといっても、それが組織全体の意向に適うものでなければ、組織の目的を達成することはできない。ABMにおいては、この点に関する論理的な枠組みも備えられていると考えられる。それは、業績分析の過程と報酬制度に見て取ることができる。Turneyが示した業績分析の過程によれば、経営管理者レベルの目的—組織全体の使命—は、現場業務レベルの目標—原価作用因—へと細分化されることになる。ここにおいて、組織全体の目的と現場業務レベルの業績尺度との関連性が保持されているのである。さらに、業績尺度と報酬を結びつけることによって、その関連性が強化される。すなわち、組織全体の目的に対して現場の目標の方向性を一致させることに関する明確な意識づけが、論理的に確保されているのである。このように、ABMでは、経営管理者レベルの意思に沿うように、現場業務レベルが動機づけられていると考えられるのである。

以上のように、ABMにおいては、原価作用因を業績尺度とし、それを報酬制度と結びつけることで、業績の改善に関する個々人の意識や責任感を向上させると同時に、その個別的な業績の改善を組織全体の業績の改善に結びつけることができる、という論理的枠組みが形成されているのである。すなわち、動機づけの影響を組織にとって望ましいもの（正の影響）にできると考えられるのである。このような点に、ABMにおける原価作用因を報酬制度に結びつけることについての、動機づけに関する意味を看取できるのである。

おわりに

どのような組織においても、活動を行う人々の存在は不可欠である。その人々を動機づけるということは、組織全体の目的を達成するうえで鍵となる事柄である。これまで見てきたように、ABMにおいては、原価作用因を報酬制度と結びつけることで、動機づけに関する論理的な枠組みが形成されていると考えられるのである。ところで、このような動機づけと報酬制度に関わる問題は、ABMに関することのみではない。たとえば、ABMでは経営管理者レベルと現場業務レベルとの目的・目標の方向性の一致が問題となっていたが、株主と経営者の目的に関する方向性の一致などが問題となる場合も考えられる。今後は、そのように、より幅広く報酬に関わる問題を扱っていきたいと考える。

そのために、たとえば、報酬問題とエージェンシー理論との関係について、また、ストック・オプションなどの様々な報酬制度について検討を加えていきたいと考える。

注

- 1) 櫻井通晴著、『間接費の管理』, 中央経済社, 1995, p. 103.
- 2) 櫻井通晴著, 前掲書, p. 127.
効果性重視の経営とは、「組織の存続, 成長, 発展を主要目的として, 適正利益の達成を前提として, 成長, 市場地位の確保, 品質の向上, 弾力性, サービス向上, 納期短縮化, スループットの改善, および在庫削減などの企業目標を効率的に達成することである」と定義される (同書, p. 15)。
- 3) Cooper, Robin, “The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?,” *Journal of Cost Management*, Volume 2, Number 4, Winter 1989, p. 44.
- 4) Cooper, Robin, “The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One,” *Journal of Cost Management*, Volume 1, Number 2, Summer 1987, p. 48.
コスト・プールとは, 活動をもとに区分した原価の区分単位のことである (櫻井通晴著, 『管理会計』, 同文館, 1997, p. 185. 参照)。
- 5) Cooper, Robin, “The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System?,” *Journal of Cost Management*, Volume 2, Number 2, Summer 1988, p. 46.
- 6) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, “Glossary of Activity-Based Management,” *Journal of Cost Management*, Volume 5, Number 3, Fall 1991, p. 61.
- 7) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *Ibid.*, p. 61.
- 8) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *Ibid.*, p. 57.
- 9) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *Ibid.*, p. 58-59.
- 10) 小林啓孝稿, 「ABCにおけるコスト・ドライバー概念の検討」, 『会計』, 第142巻, 第1号, 1992, p. 54.
ただし, 原価作用因, 資源作用因, 活動作用因という名称を用いることの必然性について, 小林はつぎのような疑問を投げかけている。すなわち, 「既にニュアンスの異なる幾つかのイメージを持っているコスト・ドライバーという語を原価発生要因 (原因) に限定して使い続ける必然性があるかどうか, 従来伝統的に用いられてきた配賦基準という語をあえて用いないで, 資源ドライバーや活動ドライバーという語を用いる必然性があるのかは別の問題である。私自身としては, 配賦基準という語をそのまま用いて差し支えないと思うし, 原価の発生要因 (原因) は素直に原価の発生要因 (原因) と表現した方が直截で分かりやすいと思う。」 (同論文, 同ページ)
- 11) 非付加価値活動とは, 「顧客価値, あるいは組織のニーズに対して貢献していないと考えられる活動のことである。」 (Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *op. cit.*, Fall 1991, p. 60)
また, 付加価値活動とは, 「顧客価値に貢献するか, あるいはある組織のニーズを満たすと判断される活動のことである。」 (Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *Ibid.*, p. 62)
- 12) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *Ibid.*, p. 57.
- 13) Turney, Peter B. B., “ACTIVITY-BASED MANAGEMENT,” *MANAGEMENT ACCOUNTING* (IMA), January, 1962, p. 24.
- 14) Turney, Peter B. B., *Ibid.*, pp. 23-24.
- 15) Barfield, Jesse T., Cecily Raiborn and Michael R. Kinney, “Ch. 21; Measuring Long-Run Organizational Performance,” in *COST ACCOUNTING: TRADITIONS AND INNOVATIONS* (3rd ed.), SOUTHWESTERN COLLEGE PUBLISHING, 1997, pp. 972, 983-985.
McNair, C. J., William Mosconi and Thomas Norris, *Meeting the Technology Challenge: Cost Accounting in a JIT Environment*, National Association of Accountants, 1988, pp. 198-210. より一部抜粋

- 16) McKinnon, Sharon M., CMA and William J. Bruns, Jr., "What Production Managers Really Want to Know: Management Accountants Are Failing to Tell Them," *MANAGEMENT ACCOUNTING* (IMA), January, 1993, p. 34.
- 17) McKinnon, Sharon M., CMA and William J. Bruns, Jr., *Ibid.*, p. 34.
この他に、提供される会計情報と業務管理者の情報ニーズとの乖離、および情報システムのあり方について、それぞれ問題点とされている。しかし、ここでは、会計的（すなわち財務的・金銭的）情報自体の性質上の問題点を対象に議論しているため、これらの問題点については扱わないことにする。
- 18) 伊藤博稿, 「アクティビティ基準原価計算の可能性」, 『会計』, 第140巻, 第6号, 12月号, 1991, p. 10.
- 19) なお、ROIのように収益の集計が関わる場合においても、それは投資額（あるいは原価、費用）との対応が図られることになるため、ここでは、原価に関わる業績の測定対象領域に一括して議論をすすめていく。
- 20) 伊藤博稿, 前掲稿, p. 10.
- 21) Raffish, Norm and Peter B. B. Turney, *op. cit.*, pp. 58-59.
- 22) Moizer, Peter, "Performance appraisal and rewards," in *issues in MANAGEMENT ACCOUNTING*, ed. by Ashton, David, Trevor Hopper and Robert W. Scapens, Prentice Hall, 1991, p. 140.
- 23) Campi, John P., "It's Not as Easy as ABC," *Journal of Cost Management*, Volume 6, Number 2, Summer 1992, p. 10.
- 24) Campi, John P., *Idid.*, p. 11.